



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **LAKUM – KTL, a. s.**, se sídlem Ostravská 384, Frýdlant nad Ostravicí, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2020, čj. 3901/20/5300-21444-712211, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 12. 2023, čj. 25 Af 63/2020-184,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] V této věci se Nejvyšší správní soud zabývá problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty. Konkrétně řeší naplnění jednotlivých judikaturou dovozených podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodních transakcí daňovým podvodem.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále „správce daně“) zahájil 11. 2. 2016 u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem bylo mimo jiné prověření oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014, uplatněného žalobkyní na základě přijetí plnění od

společností PRESSTEX MEDIA SE (dále „PRESSTEX“) – zdaňovací období leden až červen 2013; PAMBROKE Media, s. r. o., (dále „PAMBROKE“) – zdaňovací období červenec 2013 až červen 2014; a TONDINO SE (dále „TONDINO“) – zdaňovací období červenec až prosinec 2014. Po provedené daňové kontrole správce daně dvaceti třemi dodatečnými platebními výměry z 9. 1. 2019 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období leden až srpen 2013 a říjen 2013 až prosinec 2014 v celkové výši 2 520 000 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 504 000 Kč. Důvodem doměření daně byla účast žalobkyně na transakcích (přeprodávání reklamních služeb) zasažených podvodem na DPH.

[3] Šlo o tyto obchodní řetězce:

SK Sigma Olomouc, a. s. → PRESSTEX → žalobkyně,

Golf Aréna Ostrava, s. r. o. → PRESSTEX → žalobkyně,

SK Sigma Olomouc, a. s. → PAMBROKE → žalobkyně,

Golf Aréna Ostrava, s. r. o. → PAMBROKE → žalobkyně, a

1. FC SLOVÁCKO, a. s. → EDECO, s. r. o. / EDEMOST, s. r. o. → TONDINO
→ žalobkyně

[4] Odvolání žalobkyně proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

I.A Původní rozsudek krajského soudu a zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

[5] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u krajského soudu, který je rozsudkem z 5. 8. 2021, čj. 25 Af 63/2020-136 (dále „původní rozsudek krajského soudu“), zrušil pro nedostatek důvodů ohledně identifikace chybějící daně, její příčinné souvislosti s nestandardními skutečnostmi, které podle žalovaného svědčí o podvodu, popisu podvodu, a nedostatečnosti v závěru o nepřiměřenosti sjednané ceny, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Napadené rozhodnutí podle krajského soudu nedává odpověď na otázku, z jakého důvodu byla dodavatelům žalobkyně doměřena daň ani na otázku, jak důvod doměření daně souvisí s podvodem, který byl v posuzovaných obchodních transakcích zjištěn. Spojitost mezi chybějící daní a podvodem nevyplývá ani implicitně z popisu podvodu jako takového.

[6] Vypořádání dalších žalobních námitek označil krajský soud za nadbytečné, neboť souvisejí s tím, zda je zde chybějící daň a zda transakce byly zasaženy podvodem, který vyústil v chybějící daň. Vyjádřil se však věcně k ceně plnění. Konstatoval, že cena byla porovnávána pouze s cenami za reklamní plnění dosaženými mezi klubem a zájemcem o reklamu, nikoli mezi reklamní společností a zájemcem o reklamu, a proto byl vzorek smluv zvolen chybně. Žádný důvod, proč nebylo možno cenu plnění zjistit u reklamních agentur, napadené rozhodnutí neobsahuje. Z výpovědí svědků podle krajského soudu nevyplývá kategorický závěr, že by uzavření smlouvy o reklamě přímo s klubem nic nebránilo. Krajský soud shrnul, že žalovaný pochybil, pokud svůj závěr o odlišnosti ceny od cen, kterých dosahovaly ostatní subjekty, učinil, aniž zjistil, za jakou cenu srovnatelné plnění v dané době poskytovaly reklamní agentury. Krajský soud dále přisvědčil námitce nepoužitelnosti protokolu o místním šetření ze 17. 1. 2018 z důvodu obejití úpravy svědecké výpovědi.

pokračování

[7] Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem z 27. 9. 2023, čj. 8 Afs 305/2021-98 (dále též „zrušující rozsudek NSS“), zrušil původní rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nesprávným shledal závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů ohledně chybějící daně, nezjištění její příčinné souvislosti s nestandardními skutečnostmi, které podle stěžovatele svědčí o podvodu, a popisu podvodu. Role dodavatelů žalobkyně v jednotlivých obchodních řetězcích byla v napadeném rozhodnutí ve spojení s příslušnými zprávami o daňové kontrole identifikována dostatečně, včetně chybějící daně. Daňové orgány propojily chybějící daň s rolí jednotlivých dodavatelů v příslušných řetězcích a daly ji do souvislosti s podvodem na DPH. Podle Nejvyššího správního soudu tak bylo zcela zřejmé, v čem konkrétně daňové orgány spatřovaly podvod na DPH a jak důvod doměření daně s tímto podvodem souvisí. Právě v tom se posuzovaný případ liší od věci řešené rozsudkem Nejvyššího správního soudu z 19. 5. 2022, čj. 9 Afs 179/2021-53, ve věci DPH nyní žalobkyně za zdaňovací období září až prosinec 2012 (dále „*rozsudek LAKUM 2012*“).

[8] Nejvyšší správní soud odmítl rovněž závěry krajského soudu ohledně zvýšení ceny. Předně nesouhlasil se zpochybněním možnosti uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb, v areálu Androva stadionu, přímo se společností SK Sigma Olomouc, a. s. (dále „SK Sigma Olomouc“). V tom se nyní posuzovaná věc opět liší od *rozsudku LAKUM 2012*, jehož závěry tak nejsou na nyní věc přílehlavé. Nesprávnou Nejvyšší správní soud shledal rovněž samotnou premisu, na které krajský soud založil svůj požadavek zjistit, za jakou cenu srovnatelné plnění v dané době poskytovaly reklamní agentury. Dodal, že ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu z 26. 9. 2019, čj. 6 Afs 61/2019-27, *ACTRAD*, nevyplývá, že by se jeho závěry daly použít jen v případě, kdy měl konkrétní daňový subjekt možnost uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo se sportovním klubem.

I.B Nové posouzení věci krajským soudem

[9] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku NSS vyšel z toho, že rozhodnutí žalovaného je v otázce chybějící daně, její příčinné souvislosti s nestandardními skutečnostmi, které podle stěžovatele svědčí o podvodu, a popisu podvodu dostatečně odůvodněno. Ve světle judikturních východisek týkajících se daňového podvodu na DPH, jež krajský soud podrobně předesťel, se neztotožnil s žalobkyní v tom, že „vyrobil-li“ správce daně chybějící daň doměření daně již dříve přiznané, bez čehož by daň nechyběla, nemůže tato daň být daní chybějící ve smyslu narušení daňové neutrality, protože bez zásahu správce daně by podvod nebyl. Naopak, podle krajského soudu neuhrazení doměřené daně, která by jinak nechyběla, protože by prostě nebyla doměřena, je situací u podvodů běžnou. Aby takto nezaplacená doměřená daň byla daní chybějící jako definiční znak podvodu, musí buď její nezaplacení, nebo jiné okolnosti, být důsledkem podvodného jednání, a nikoliv podnikatelského selhání. Musí tedy „zapadnout“ do mozaiky skutečností, které o zasažení transakce podvodem svědčí. Souvislost mezi chybějící daní v tomto smyslu a podvodem dokonce nelze chápat tak, že daň musí chybět z posuzovaného přeprdeje. Tyto požadavky byly podle krajského soudu v nyní projednávané věci naplněny, neboť správce daně a žalovaný identifikovali dodavatelský řetězec, v němž se přeprodávalo reklamní plnění, kterým byl spáchán podvod. Dodavatelé žalobkyně (PRESSTEX, PAMBROKE a TONDINO) doměřenou daň neuhradili, stali se pro správce daně nekontaktní a přestali spolupracovat. Tento podvod je zároveň definován nejen samotným přeprdejem

reklamního plnění a neuhrazením doměřené daně, ale i dalšími zjištěními a konkrétně popsány nestandardními okolnostmi, které jsou typické pro podvod na DPH. Ty podle krajského soudu neodpovídají běžným obchodním podmínkám a v souhrnu je jejich jediným rozumným vysvětlením právě zasažení transakcí daňovým podvodem.

[10] Krajský soud proto uzavřel, že námitky chybné definice podvodu, nenarušení neutrality daně a nepropojení chybějící daně s podvodem považuje za nedůvodné, stejně jako všechny námitky k jednotlivým nestandardním okolnostem, protože žalobce k jejich souhrnu neposkytl žádné jiné, relevantní vysvětlení, než ke kterému dospěly daňové orgány.

[11] S přihlédnutím k závěrům zrušujícího rozsudku NSS se dále krajský soud ztotožnil s tím, že vzorek smluv, který vzal správce daně za základ svého rozhodnutí, byl zvolen správně. Obstojí proto i navazující úvaha o neúměrné výši ceny a dopadu na vědomost žalobkyně o zapojení do podvodu. Okolnosti nyní projednávané věci jsou obdobné jako ve věci *ACTRAD*, v níž Nejvyšší správní soud potvrdil, že zvýšení ceny v řetězci může být tak masivní, že jeho neúměrnost lze rozeznat bez bližšího zkoumání, protože takového zvýšení za normálního běhu okolností nemůže dosáhnout žádný, jakkoliv šikovný obchodník. Tehdy šlo rovněž o přeprodej reklamního plnění a bylo takto uvažováno o 89 až 229násobném zvýšení ceny. Krajský soud proto odmítl žalobkyní namítanou odlišnost od věci *ACTRAD*. Ve shodě s daňovými orgány tedy uzavřel, že 109násobné (*PRESSTEX*), 105násobné (*PAMBROKE*) a 81násobné (*TONDINO*) zvýšení cen reklamního plnění v řetězci bylo rovněž natolik neúměrné, že představuje nestandardní okolnosti svědčící o zasažení transakcí daňovým podvodem. To je podle krajského soudu schopen rozpoznat i podnikatel – laik, zvyklý uvažovat o cenách z ekonomického hlediska, nadto se pohybující ve sportovním prostředí jako tehdejší předseda představenstva žalobkyně. Žalobkyně tak o předražení reklamy vědět minimálně mohla.

[12] Krajský soud neshledal, že by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné v tom, že daňové orgány směřovaly nestandardní okolnosti svědčící o zasažení transakcí podvodem a objektivní skutečnosti svědčící o tom, že žalobkyně o zasažení transakcí podvodem mohla vědět. Byť v rozhodnutí žalovaného ani ve zprávách o daňové kontrole není přesná hranice mezi identifikací podvodu a zjištěním vědomosti žalobkyně o něm, daňové orgány skutečnosti, na kterých jsou vystavěny oba závěry, posuzovaly najednou z obou hledisek. Nedodržení formální struktury se podle krajského soudu nabízí zejména tehdy, když nestandardní skutečnosti a objektivní okolnosti splývají, jak tomu bylo v posuzované věci.

[13] Rozhodnutí žalovaného není ani nesrozumitelné ohledně toho, zda se žalobkyně měla podvodného jednání účastnit úmyslně (věděla), nebo nedbalostně (vědět měla a mohla). Podle krajského soudu obě možnosti vedou k témuž, neboť pro odepření odpočtu podle ustálené judikatury postačuje nedbalost. Pouze v případě, že by správce daně dospěl k závěru o úmyslné účasti na podvodu a neumožnil daňovému subjektu prokázat svou dobrou víru a přijetí všech opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se účasti na podvodu vyhnul, by chybný závěr o úmyslné účasti vedl k nezákonnosti. V posuzované věci však žalobkyně měla možnost prokázat přijetí nezbytných rozumných opatření.

[14] K námitce, že žalobkyně v okamžiku sjednávání dotčených obchodů neměla žádné indicie, které by mohly vzbudit jeho podezření, resp. prvotní pochybnosti, a proto přijala dostatečná opatření, krajský soud uvedl, že i kdyby o podvodu nevěděla, tak zcela

pokračování

neobezřetné chování při přijetí nabídek dodavatelů (neověřování výhodnosti ceny, přijetí prvního návrhu ceny, nekontaktování jiného dodavatele a nezabývání se vlivem reklamy a její vhodnosti) nelze hodnotit jinak, než že o podvodu vědět mohla a měla. Všechny tyto, a další, okolnosti jsou v posuzované věci přítomny, a proto je správný závěr daňových orgánů o možné vědomosti žalobkyně o podvodu. Z toho důvodu přijetí toliko běžných opatření u dodavatelů (ověření existence dodavatele, jeho předmětu podnikání, spolehlivosti plátce, a neexistence insolvenčního řízení) nepředstavovalo dostatečná opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu.

[15] Krajský soud dále přisvědčil žalovanému, že nebyl povinen provést výslech D. H., a mohl vyjít pouze z protokolu o jeho výpovědi v jiném řízení, neboť taková povinnost ze zásady bezprostřednosti namítané žalobkyní nevyplyvá.

[16] Důvodnou neshledal ani námitku, že měl být přednostně aplikován institut ručení podle § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jelikož jej nelze v nalézací fázi daňového řízení použít.

[17] Žalobkyni naopak krajský soud sice přisvědčil v tom, že užitím protokolu o místní šetření ze 17. 1. 2018, jehož obsahem byly skutečnosti uvedené F. U. za 1. FC Slovácko, a. s. (dále „1. FC SLOVÁCKO“), a panem K., jež se týkají exkluzivních reklamních smluv s reklamní agenturou, byla obejita úprava svědecké výpovědi, a proto je nelze jako podklad pro rozhodnutí použít. Nicméně, vzhledem k tomu, že otázku možnosti uzavřít smlouvu o reklamu přímo s klubem, zodpověděl Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku, nemělo toto pochybení podle krajského soudu vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

II. Obsah kasační stížnosti

[18] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti (druhému) rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jíž navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[19] Namítla, že nelze zaměňovat nekontaktnost dodavatelů s nemožností ověřit rozhodné skutečnosti. Žalovaný měl možnost ověřit rozhodné skutečnosti, místo toho se však ve svůj prospěch s poukazem na nekontaktnost dodavatelů fakticky dovolává pouze nedostatku skutkových zjištění, který je ale odstranitelný. Důkazní břemeno k prokázání spáchání podvodu tíží správce daně. Stěžovatelce není jasné, kde správce daně, resp. žalovaný popsali nestandardnosti transakce, které svědčí o podvodném charakteru řetězce. Podvod byl totiž identifikován pouze u dodavatelů v souvislosti s nesplněním jejich daňových povinností za nyní řešená zdaňovací období, a proto by měli být za podvod postiženi především tito pachatelé. V možnostech správce daně bylo obstarat další důkazy, které by existenci podvodu buďto prokázaly, nebo naopak vyvrátily. Navíc, nekontaktnost může být nejen projevem podvodu na DPH, ale také důsledkem mnoha jiných situací odlišných od podvodu. Nelze předjímat, že v případě, kdy nelze ověřit ve spolupráci s daňovým subjektem, že je jeho daňové tvrzení správné, pak daň byla tvrzena nesprávně. Nedostatek procesní aktivity společnosti PRESSTEX proto mohl mít naprosto objektivně svůj důvod v tehdejší dlouhodobě nepříznivém zdravotním stavu Jana Tesaříka, statutárního orgánu této společnosti. Obdobně stěžovatelce nelze klást k tíži, že tehdejší předseda představenstva

společnosti TONDINO Ing. Petr Ptašek, který byl předvolaný ke svědecké výpovědi i v rámci nyní projednávaného daňového řízení stěžovatelky, vypovídat odmítl.

[20] Dále stěžovatelka namítla, že společnosti PAMBROKE byl za zdaňovací období červenec až listopad 2013 odepřen nárok v souvislosti s deklarovaným plněním od jiných společností, které v řetězci se stěžovatelkou vůbec nebyly, přičemž faktické přijetí plnění od SK Sigma Olomouc a Golf Aréna Ostrava, s. r. o. (dále „Golf Aréna Ostrava“) zpochybněno nebylo. Správce daně, případně žalovaný měli blíže prověřit tyto jiné společnosti, a pakliže k tomu nedošlo, není možné dojít ke zjištění, že byl podvod dostatečně seznán. V identifikovaném obchodním řetězci tak nedošlo k porušení daňových povinností v souvislosti s dotčenými obchody. K tomu odkázala na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu z 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018-80.

[21] Na základě uvedených skutečností je podle stěžovatelky rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Jelikož jej krajský soud přezkoumal, zatížil nepřezkoumatelností i napadený rozsudek. Krom toho se krajský soud nevypořádal s argumentací stěžovatelky upozorňující na fakt, že nekontaktnost dodavatelů nelze zaměňovat s nemožností ověřit rozhodné skutečnosti.

[22] Dále stěžovatelka namítla, že závěr o vysoké ceně reklamního plnění (mnohonásobném předražení) je skutkově nepodložený a v rozporu s ekonomickou logikou. V řízení nebylo prokázáno, že stěžovatelka znala nákupní ceny reklamních agentur. Argumentace žalovaného a krajského soudu založená na porovnání vstupních a výstupních cen je podle stěžovatelky vadná hned ze dvou důvodů. Jednak stěžovatelka vstupní ceny neznala a jednak u nákupů ve větším objemu jsou ceny mnohem nižší než u nákupů jednorázových. Podle stěžovatelky není důležité, že došlo k zvýšení ceny, ale to, zda došlo k mnohonásobnému zvýšení ceny plnění v poměru k ceně obvyklé (tržní). V daňovém řízení však nebylo zjištěno, že cena reklamy zaplacená stěžovatelkou byla diametrálně odlišná od ceny obvyklé. Naopak, ze znaleckého posudku předloženého stěžovatelkou vyplývá, že cena na počátku spolupráce obvyklá byla, příp. posléze byla pouze lehce nad cenou obvyklou. Nejvyšší správní soud v rozsudku z 22. 12. 2020, čj. 2 Afs 297/2019-40, naznal, že ani 3,4násobné zvýšení ceny není natolik bijící do očí, aby vedlo k prokázání vědomí daňového subjektu o podvodu. Podle znaleckého posudku znalce Hálka bylo zvýšení ceny v nyní projednávané věci ještě nižší.

[23] Rozhodnutí žalovaného je tak podle stěžovatelky nepřezkoumatelné z důvodu jak nesmyslného porovnávání vstupních a výstupních cen reklamních agentur, tak i ignorování znaleckého posudku. Jelikož krajský soud rozhodnutí žalovaného přezkoumal, je i napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[24] Stěžovatelka rovněž namítla, že nyní projednávaná věc se liší od věci *ACTRAD*. Stěžovatelka totiž v řízení prokázala racionální vysvětlení reklamy i doložila ve vztahu k otázce ceny srovnatelný vzorek obdobných reklam. Uvedené vylučuje tezi o předražené reklamě, přesto k tomu daňové orgány ani krajský soud nepřihlédly. Stejně tak stěžovatelka znaleckým posudkem prokázala ekonomickou i marketingovou efektivitu pořízené reklamy, neboť měla vliv na růst objemu služeb, tržeb i čistého zisku. Prokázala i to, že s poptávkou reklamy a propagace neúspěšně oslovila přímo fotbalový klub SK Sigma Olomouc, avšak byla odkázána na reklamní agenturu. Neměla proto racionální důvod

pokračování

zjišťovat ceny jiných dodavatelů, přesto se o to marně pokusila. Krajský soud tak nerozlišil mezi teoretickou a reálnou možností uzavřít smlouvu o reklamním plnění přímo s fotbalovým klubem.

[25] Ohledně obvyklé ceny stěžovatelka poukázala na neexistenci pravidel pro určení ceny reklamních ploch na fotbalových stadionech a neexistenci ceníků. Cenu tak může ovlivňovat mnoho faktorů. Poukázala rovněž na svědecké výpovědi zástupců fotbalových klubů ohledně cen, za něž umístily reklamu na fotbalových stadionech veřejnoprávní korporace jako města a kraje. Zmínila rovněž znalcem stanovený cenový rozptyl od 12 150 Kč do 4 320 000 Kč za polovinu sezony ve zdaňovacím období roku 2013 i 2014. Krajský soud se však i zde omezil toliko na obecná východiska, čímž zatížil napadený rozsudek nepřezkoumatelností.

[26] Byť krajský soud zpochybnil žalovaným navržený způsob, jak stěžovatelka mohla zjistit předražení, souhlasil se závěry daňových orgánů, že stěžovatelka o předražení přinejmenším vědět mohla. I v tom stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost. Navíc jde o nelogické zdůvodnění a nepřiměřené požadavky.

[27] Nepřezkoumatelný je podle stěžovatelky rozsudek krajského soudu i v části týkající se nestandardních okolností poukazujících na daňový podvod. Namítla, že krajský soud se omezil pouze na obecnou argumentaci ve světle východisek ukazujících v „běžných případech“ na daňový podvod a naprosto odhlíží od skutkových okolností konkrétního případu stěžovatelky. Nevypořádal se ani s argumentací stěžovatelky, již logicky vysvětlila jednotlivé nestandardní okolnosti. Konkrétně šlo o nedodržení sjednaných smluvních a platebních podmínek; změnu smluvního ujednání ohledně plateb za reklamu; nedostatečnou specifikaci reklamy; platby v hotovosti společnosti PAMBROKE; způsob pořízení fotodokumentace a nedostatečné ověření prezentace reklamy; neproověrování efektivity nákladů vynaložených na reklamu; neexistenci porovnání cenové nabídky dodavatelů s jinými cenovými nabídkami ve spojení se znalostí sportovního a podnikatelského prostředí ze strany tehdejšího předsedy představenstva stěžovatelky; nedostatečné prověřování dodavatelů; předčasné ukončení spolupráce s dodavatelem TONDINO; personální propojenost subjektů v řetězcích; častou změna dodavatelů reklamního plnění. Stěžovatelka každou jednotlivou nestandardní okolnost ozřejmila a není tak pravda, že je pouze negovala. Nikoliv každá zjištěná odchylka od standardu či nesrovnalost může oprávněně vzbuzovat podezření na daňový podvod. Neobstojí-li jednotlivé nestandardní okolnosti samostatně, nemohou obstát ani ve svém souhrnu.

[28] Stěžovatelka dále nesouhlasí s mylným závěrem žalovaného, že jednou z objektivních okolností je toliko formální působení Stanislava Bedřicha jakožto jediného jednatele a společníka společnosti PAMBROKE. Není jasné, s kým jiným měla stěžovatelka jednat a nelze ani dospět k závěru, že se o svého obchodního partnera nezajímala. K tíži jí nelze klást ani daňovými orgány tvrzenou zdravotní nezpůsobilost Jana Tesaříka, statutárního orgánu společnosti PRESSTEX, neboť i kdyby tomu tak skutečně bylo, stěžovatelka o tom nevěděla.

[29] Podle stěžovatelky se krajský soud nevypořádal ani s námitkou, že daňové orgány nepostavily najisto, zda její účast na podvodu byla vědomá (věděla), nebo nevědomá (vědět měla a mohla).

[30] Napadený rozsudek je podle stěžovatelky nepřezkoumatelný i proto, že se krajský soud nijak nevypořádal s důkazními návrhy učiněnými stěžovatelkou v řízení před soudem. Konkrétně šlo o smlouvy o reklamě v letech 2012 až 2014 s plněním na stadionu klubu FC Baník Ostrava a SK Sigma Olomouc. Krajský soud navržené důkazy neprovedl, ani o nich nijak nerozhodl, jde tak o opomenuté důkazy, což hraničí s protiústavností.

[31] Nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že pochybení v podobě obejití úpravy svědecké výpovědi užitím protokolu o místní šetření ze 17. 1. 2018 nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Namítla, že uvedený protokol jako podklad rozhodnutí použit byl. Krajský soud tak zasáhl do stěžovatelčina práva na spravedlivý proces.

[32] Dále stěžovatelka namítla porušení zásady legitimního očekávání, resp. právní jistoty. Krajský soud totiž konstatoval, že bylo možné uzavřít reklamu napřímo s fotbalovým klubem, a proto daňové orgány nepochybily tím, že posuzovaly pouze ceny, za něž reklamu prodávaly přímo fotbalové kluby. Stěžovatelka však prokázala, že kluby dostatek reklamní plochy neměly, a už vůbec ne na lukrativních místech poptávaných stěžovatelkou. Krajský soud tedy dostatečně nezdůvodnil, proč v této otázce na základě totožných skutkových zjištění rozhodl jinak než ve věci *LAKUM 2012*, v jejímž kontextu nemohou, bez porušení právní jistoty a předvídatelnosti, obstát ani závěry zrušujícího rozsudku NSS.

III. Vyjádření žalovaného

[33] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Ztotožnil se se závěry napadeného rozsudku, jenž plně respektuje závazný právní názor zrušujícího rozsudku NSS. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Požadavky stěžovatelky na odůvodnění rozsudku nelze zaměňovat s její subjektivní představou o tom, jak (podrobně) by měl být rozsudek odůvodněn. Krajský soud v souladu s judikaturou vypořádal stěžejní žalobní námitky a jejich smysl a obsah, čímž se minimálně implicitně vypořádal i s řadou dalších, výslovně neřešených námitek.

[34] Poukázal na závazný závěr v bodu 53 zrušujícího rozsudku NSS, že žalovaný propojil chybějící daň s rolí jednotlivých dodavatelů v příslušných řetězcích a dal ji do souvislosti s podvodem na DPH. Žalovaný tak dostatečně identifikoval narušení daňové neutrality v podobě neuhrazené (chybějící) daně u dodavatelů stěžovatelky. S rolí těchto dodavatelů se Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku ztotožnil. Pokud pan Tesařík jako jediný člen představenstva společnosti PRESSTEX nebyl pro své vážné zdravotní problémy schopen vykonávat svou funkci, je zjevně nestandardní, že s takovou osobou stěžovatelka sjednávala plnění v řádu milionů Kč. Námitka, že chybějící daň je dána u dodavatele PAMBROKE v důsledku jiných obchodů, která s plněním pro stěžovatelku nesouvisí, je s ohledem na závěry rozsudku NSS 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49, bod 34, neopodstatněná. Obdobně tuto námitku vypořádal krajský soud v bodě 39 napadeného rozsudku. Odmítnutí Ing. Ptaška podat svědeckou výpověď nebylo stěžovatelce kladeno k tíži, nic takového z rozhodnutí žalovaného nevyplývá.

[35] Jde-li o vysokou cenu reklamního plnění, žalovaný vůči námitkám stěžovatelky předně uvedl, že Nejvyšší správní soud v bodu 64 zrušujícího rozsudku uzavřel, že premisa, na které krajský soud v původním rozsudku založil svůj požadavek zjistit, za jakou cenu

pokračování

srovnatelné plnění v dané době poskytovaly reklamní agentury, se ukázala nesprávnou. Není pravda, že by stěžovatelka nemohla uzavřít smlouvu o reklamě přímo s fotbalovým klubem. Správce daně tak vzorek cen zvolil správně. Nestandardnost spočívající v mnohonásobném zvýšení ceny stěžovatelka zavádějícím způsobem pojmá tak, že je jí k tíži kladena neznalost nákupních cen reklamních agentur. Podstatou zde však není neznalost nákupních cen, nýbrž jejich neúměrné zvýšení, kterého si stěžovatelka prostě musela být vědoma. Stěžovatelkou citovaná judikatura není především skutkově pro nyní projednávanou věc přílehlavá. Tvrzení o markantním zvýšení ceny v důsledku jednorázového nákupu je spekulativní, nebylo v řízení prokázáno. Námitku o ignorování znaleckého posudku žalovaný považuje za ryze obecnou, neboť stěžovatelka neuvedla, s kterými skutečnostmi z posudku a jak se měl krajský soud vypořádat. Nestandardnost nespočívá v neefektivitě reklamy, jak podsouvá stěžovatelka, nýbrž v jejím neproověrování, tedy v nezájmu stěžovatelky o efektivitu reklamy, jak plyne ze zpráv o daňové kontrole. Žalovaný se s krajským soudem ztotožnil v otázce obvyklosti ceny i aplikace rozsudku *ACTRAD* na nyní projednávanou věc.

[36] Podle žalované stěžovatelka svými námitkami nebere v potaz, že bylo zjištěno velké množství skutečností svědčících o nestandardnosti dotčených transakcí, které ve svém souhrnu svědčí o zasažení transakcí s jejími dodavateli daňovým podvodem. Zjištěné nestandardní okolnosti mají rovněž charakter objektivních okolností prokazujících, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Jednotlivé okolnosti nelze vytrhávat z celkového kontextu, jak činí stěžovatelka. Jde-li o vědomé, či nedbalostní zapojení do podvodu, ani Nejvyšší správní soud mezi těmito kategoriemi příliš nerozlišuje, jak plyne z rozsudku z 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42.

[37] Žalovaný nesouhlasí, že se krajský soud opomněl vypořádat s důkazními návrhy stěžovatelky. V bodu 77 jasně uvedl, že stěžovatelkou vznesené důkazní návrhy neprovedl pro jejich nadbytečnost, jelikož se týkaly zjištění výše ceny reklamního plnění.

[38] Dovolává-li se stěžovatelka aplikace závěrů rozsudku *LAKUM 2012*, pomíjí, že krajský soud byl v dalším řízení vázán závěry zrušujícího rozsudku NSS, jenž výslovně označil závěry rozsudku *LAKUM 2012* pro nyní projednávanou věc za nepřiléhavé.

[39] Žalovaný rovněž poukázal na výsledek trestního řízení ve věci daňového podvodu, jenž je předmětem i nyní projednávané věci.

IV. Replika stěžovatelky

[40] Stěžovatelka nesouhlasí s žalovaným, že se krajský soud se vypořádal se stěžejními žalobními námitkami. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný.

[41] V řízení nebylo zkoumáno a prokázáno, že se neuhrzená daň týká plnění realizovaného v identifikovaném řetězci a že neodvedení této daně je důsledkem podvodu na DPH. Žalovaný podle stěžovatelky setrvává na holém zjištění, že dodavatelé neodvedli daň, která jim byla vyměřena, resp. doměřena, jelikož neumožnili zahájit daňovou kontrolu, resp. neprokázali přijetí deklarovaného plnění. Z pouhé skutečnosti, že dodavatelé neodvedli daň, však nelze dospět k závěru, že se stěžovatelka účastnila podvodného jednání, nebo o něm měla či mohla vědět. Zopakovala, že bez zásahu správce daně by neutralita daně nebyla narušena.

[42] Stěžovatelka odmítla tvrzení žalovaného o obecnosti námitky týkající se ignorace znaleckého posudku znalce Hálka. Stěžovatelka v celém článku IV odůvodnění kasační stížnosti uvádí, co ze znaleckého posudku plyne a s čím se daňové orgány ani krajský soud nevypořádaly. Odmítla rovněž poukaz žalovaného na výsledky trestního řízení.

[43] Ve zbytku stěžovatelka v reakci na vyjádření žalovaného v podstatě jen zopakovala svoji kasační argumentaci týkající se efektivity reklamy, nemožnosti uzavření smlouvy přímo s fotbalovým klubem, obvyklosti ceny, nestandardních okolností, opomenutých důkazů, bagatelizace nepřijatelnosti důkazního prostředku – protokolu z místního šetření ze 17. 1. 2018, a zásahu do právní jistoty.

V. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[44] Kasační stížnost není důvodná.

V.A Přípustnost opakované kasační stížnosti

[45] Krajský soud rozhodoval nyní napadeným rozsudkem znovu poté, kdy byl jeho původní rozsudek zrušen zrušujícím rozsudkem NSS.

[46] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. *je kasační stížnost dále nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[47] Aplikaci § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. pak nebrání ani skutečnost, že předchozí a následnou kasační stížnost podali rozdílní účastníci řízení před krajským (městským) soudem či osoby zúčastněné na řízení. Byla-li rozhodná právní otázka Nejvyšším správním soudem plně vyřešena k předchozí kasační stížnosti jiného účastníka, mohou i osoby odlišné od původního stěžovatele k této otázce v následné kasační stížnosti přijatelně namítat pouze to, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [nález ÚS z 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19 (N 129/95 SbNU 66), bod 23].

[48] Nejvyšší správní soud zrušil první rozsudek krajského soudu jednak proto, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů ohledně chybějící daně, nezjištění její příčinné souvislosti s nestandardními skutečnostmi, které podle stěžovatele svědčí o podvodu, a popisu podvodu. A jednak proto, že premisa, na které krajský soud založil svůj požadavek zjistit, za jakou cenu srovnatelné plnění v dané době poskytovaly reklamní agentury, se ukázala nesprávnou.

[49] V předchozím řízení o kasační stížnosti žalovaného se proto Nejvyšší správní soud nezabýval, ani zabývat nemohl, tím, zda žalovaný unesl důkazní břemeno stran prokázání existence podvodu na DPH, zda užití protokolu o místním šetření ze 17. 1. 2018 představuje vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Stejně tak se Nejvyšší správní soud nezabýval dalšími otázkami (efektivita reklamy, obvyklost ceny, opomenuté důkazy, zásah do právní jistoty), jimiž se nezabýval ani krajský soud v původním rozsudku v důsledku toho, že rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost, jež mu znemožnila v rozsahu uplatněných žalobních námitek věcně posoudit rozhodnutí žalovaného.

pokračování

[50] Stěžovatelka nyní v kasační stížnosti napadá i ty závěry krajského soudu, jež v předchozím řízení o kasační stížnosti žalovaného nemohly být předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu, jenž se k nim proto závazně nevyjádřil.

[51] Ačkoli tedy krajský soud ve věci rozhodoval znovu po zrušení jeho původního rozsudku Nejvyšším správním soudem, není tato kasační stížnost stěžovatelky jako celek nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Nicméně, jak uvedeno dále, stěžovatelka některými kasačními námitkami nepřipustně napadá i ty závěry, které krajský soud učinil vázán závěry zrušujícího rozsudku NSS.

V.B Nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku a rozhodnutí žalovaného

[52] Nejvyšší správní soud se zabýval skupinou námitek nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, o čemž si ostatně musí učinit úsudek i bez uplatnění námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[53] Nepřezkoumatelné není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS z 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Ostatně, na přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného i rozsudku krajského soudu lze usuzovat již z toho, že stěžovatelka s jejich závěry rozsáhle polemizuje. Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž žalovaný a krajský soud svá rozhodnutí založili, je potom otázkou zákonnosti jejich rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti (rozsudek NSS z 25. 1. 2023, čj. 6 Afs 82/2021-77, bod 11).

[54] Nejvyšší správní soud neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Je z něj totiž jasné seznatelné, na základě kterých úvah žalovaný dospěl ke svým závěrům, jakož i to, jak se vypořádal s odvolacími námitkami stěžovatelky.

[55] V souvislosti s (ne)přezkoumatelností napadeného rozsudku je nutno poznamenat, že žaloba má celkem 83 stran. U tak rozsáhlého podání nelze od správního soudu očekávat reakci na každý dílčí argument v podání. Úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí [nálezn ÚS z 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Ačkoli se tedy krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení (či jeho doplnění), je z napadeného rozsudku mj. jasné patrné, že se krajský soud ztotožnil s přezkoumatelně odůvodněnými závěry žalovaného.

[56] K jednotlivým námitkám nepřezkoumatelnosti lze pouze ve stručnosti uvést následující.

[57] Správcem daně identifikované nestandardní okolnosti dotčených transakcí žalovaný shrnul v bodu 73 svého rozhodnutí a v dalších částech se jimi podrobně zabývá. Nekontaktnost dodavatelů stěžovatelky žalovaný (např. bod 202 jeho rozhodnutí) i krajský soud (body 41 až 43 napadeného rozsudku) hodnotily jako jednu z (typických) nestandardních okolností poukazujících na daňový podvod, nikoli jako, v neprospěch stěžovatelky kladenou, nemožnost dostatečně zjistit skutkový stav. Krajský soud pak v bodu

43 výslovně uvedl, že „*považuje za nedůvodné všechny námitky k jednotlivým nestandardním okolnostem, protože žalobce [pozn. NSS: tj. stěžovatelka] k jejich souhrnu neposkytl žádné jiné vysvětlení, než ke kterému dospěly daňové orgány*“.

[58] Způsobem porovnávání cen na pozadí konkrétních okolností nyní projednávaného případu, včetně znaleckého posudku, se žalovaný podrobně zabýval v bodech 172 až 176 a 213 až 220 rozhodnutí a krajský soud se s jeho závěry, do značné míry vázán závěry zrušujícího rozsudku NSS, ztotožnil (bod 46 napadeného rozsudku).

[59] S důkazními návrhy stěžovatelky se krajský soud výslovně vypořádal v bodu 77 napadeného rozsudku, kde přezkoumatelným způsobem uvedl, že je „*neprovedl pro jejich nadbytečnost, když se týkaly zjištění výše ceny reklamního plnění*“ (rozsudek NSS z 21. 11. 2024, čj. 8 As 274/2023-55, body 35 až 38).

[60] Nepřezkoumatelný není ani závěr krajského soudu v bodu 51 napadeného rozsudku, že stěžovatelka o předražení reklamy vědět minimálně mohla. Krajský soud sice na jednu stranu odmítl „*poněkud krkolomné objasnění*“ žalovaného. Na druhou stranu poukázal na argumentaci daňových orgánů, že stonásobné předražení je schopen rozeznat i podnikatel – laik, zvyklý uvažovat o cenách z ekonomického hlediska a nadto se pohybující ve sportovním prostředí. Jde-li o související věcnou kasační námitku, že jde o nelogické zdůvodnění a nepřiměřené požadavky, je z jejího kontextu zřejmé, že ji stěžovatelka směřuje právě proti onomu „*krkolomnému objasnění*“ žalovaného, patrně v domnění, že se s ním krajský soud ztotožnil. Tak tomu však není, krajský soud složitý způsob formulovaný žalovaným odmítl. Tato věcná kasační námitka se tak míjí s argumentací krajského soudu, protože je nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[61] Není pravda, že krajský soud se omezil pouze na obecnou argumentaci a naprosto odhlížel od skutkových okolností konkrétního případu stěžovatelky. Právě naopak, krajský soud popsal veškeré rozhodné konkrétní okolnosti nyní projednávané věci (především body 23 až 31, 41, 44, 49, 51), z nichž následně vyšel při svém hodnocení a formulaci svých závěrů.

[62] Stejně tak se krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal s žalobní argumentací stěžovatelky, již logicky vysvětlovala jednotlivé nestandardní okolnosti. V bodech 42 a 43 napadeného rozsudku se podrobně vyjádřil k argumentaci žalobkyně, přičemž uzavřel, že stěžovatelka nepodala žádné myslitelné, jasné vysvětlení všech identifikovaných nestandardních okolností, neboť k jejich souhrnu neposkytla žádné jiné vysvětlení, než ke kterému dospěly daňové orgány. Poukázal rovněž na to, že identifikované nestandardní okolnosti jsou typické pro podvod na DPH.

[63] V bodu 59 napadeného rozsudku krajský soud přezkoumatelným způsobem reagoval i na žalobní námitku, podle níž daňové orgány nepostavily najisto, zda její účast na podvodu byla vědomá, nebo nevědomá. Krajský soud k tomu konkrétně uvedl, že obě možnosti vedou k témuž odepření uplatněného nároku na odpočet, neboť pro odepření odpočtu podle judikatury postačuje nedbalost. Dále, že k nezákonnosti rozhodnutí by vedl pouze chybný závěr o úmyslné účasti na podvodu za současného neumožnění daňovému subjektu prokázat dobrou víru a přijetí všech rozumných opatření, a že v posuzované věci stěžovatelka měla možnost prokázat přijetí nezbytných rozumných opatření.

pokračování

V.C Obecná východiska k daňovým podvodům

[64] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH a s tím spojeného odepření nároku na odpočet daně či osvobození od daně ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále „Soudní dvůr“) [rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, nebo ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Obecná východiska k podvodu na DPH Nejvyšší správní soud přehledně shrnul například v rozsudcích z 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS, bodech 39 až 45, a z 25. 10. 2023, čj. 1 Afs 1/2023-71, bodech 36 až 38.

[65] Podle ustálené judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podvodem na DPH se označuje situace, v níž jeden daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státní pokladně vybranou DPH, a další subjekt si ji naopak odečte, aby získal daňové zvýhodnění. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Jedná se o situaci, která je v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty i se směrnicí Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“ (narušení neutrality daně), která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).

[66] Judikatura Soudního dvora a správních soudů na základě těchto východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátcí odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu. Nejprve je třeba zjistit, zda k daňovému podvodu došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti). Kombinace druhého a třetího kroku se označuje jako tzv. vědomostní test (rozsudky NSS 1 Afs 1/2023-71, bod 37, a z 16. 12. 2020, čj. 6 Afs 154/2020-47, bod 21).

[67] Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (rozsudek NSS z 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, bod 38). Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového

podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat. přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek NSS z 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, bod 26). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 28).

[68] K podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce. Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění. Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Na vstupu např. tak, že při mnohonásobném zvýšení ceny jednomu článku v řetězci současně za účelem snížení výsledné daně na výstupu zahrne do svého přiznání porizení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění. Při opačném výkladu by takové podvodné jednání nemělo nikdy za následek odepření nároku na odpočet v řetězci, a to bez ohledu na to, zda o tomto jednání plátce, který nárokuje odpočet z mnohonásobně zvýšené ceny plnění, věděl nebo mohl vědět. Podvodné jednání by se totiž týkalo jiných (fiktivních či nadhodnocených) plnění, nikoli přímo plnění, které bylo „přeprodáváno“ v daném řetězci. Tedy, podvodem na DPH nemusí být zasažena přímo transakce mezi daňovým subjektem a jeho dodavatelem, z které daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně (rozsudek NSS čj. 9 Afs 160/2020-49, body 33 až 35, a na něj navazující judikatura).

V.D Námitky týkající se nekontaktnosti dodavatelů

[69] Nejvyššímu správnímu soudu není zcela zřejmý smysl kasační námitky, že nelze zaměňovat nekontaktnost dodavatelů stěžovatelky s nemožností ověřit rozhodné skutečnosti. Je evidentní, že jedním z přímých, logických důsledků nekontaktnosti daňových subjektů je ztížená možnost či dokonce nemožnost zjistit či ověřit rozhodné skutkové okolnosti týkající se daňové povinnosti nekontaktního daňového subjektu, např. nemožnost zahájit a provést daňovou kontrolu jako tomu bylo i v nyní projednávané věci. Mimo jiné i proto judikatura správních soudů konstantně považuje (následnou) nekontaktnost dodavatelů za nestandardní okolnost (indicii) nasvědčující (domněnce o) existenci daňového podvodu (např. rozsudky NSS čj. 1 Afs 304/2019-33, body 27 a 28, či čj. 6 Afs 82/2021-77, body 21 a 22).

[70] Přesně tímto způsobem, tj. jako s nestandardní okolností, daňové orgány i krajský soud s nekontaktností stěžovatelčiných dodavatelů PRESSTEX, PAMBROKE a TONDINO pracovaly. Provázaly totiž nekontaktnost prvních dvou uvedených dodavatelů s jejich rolí *missing tradera* v dotčených řetězcích. Uvedené ostatně plyne již ze závěrů Nejvyššího správního soudu v bodech 35 až 40 zrušujícího rozsudku.

pokračování

[71] Tvzení stěžovatelky v kasační stížnosti, že žalovaný i přes nekontaktnost jejich dodavatelů měl možnost ověřit rozhodné skutkové okolnosti, je značně obecné, neboť stěžovatelka neuvádí, jak mohl žalovaný postupovat. Především se však mýlí s výše předestřenou rolí nekontaktnosti dodavatelů v (celkové) argumentaci daňových orgánů a krajského soudu. Podstatou této nestandardní okolnosti svědčící o daňovém podvodu je totiž sama nekontaktnost, nikoli její důsledky v podobě nemožnosti zjistit či ověřit rozhodné skutkové okolnosti. Jinak řečeno, na daňový podvod je usuzováno již ze samotné nekontaktnosti, nikoli z nedostatku skutkových zjištění, jak se snaží dovozovat stěžovatelka. Zjištěním skutkového stavu jinými prostředky nelze odstranit nekontaktnost jako příčinu, toliko její důsledky. I kdyby tedy daňové orgány měly možnost zjistit (a dokonce zjistily) skutkový stav jinak, čehož se dovolává stěžovatelka, nic by to nezměnilo na skutečnosti, že dodavatelé stěžovatelky byli nekontaktní, což může nasvědčovat daňovému podvodu. Z hlediska samotné existence nekontaktnosti dodavatelů stěžovatelky je proto bez významu to, že správce daně provedl v rámci daňové kontroly svědecký výslech tehdejšího člena představenstva společnosti PRESSTEX Jana Tesaříka a tehdejšího jednatele společnosti PAMBROKE Stanislava Bedřicha, stejně jako to, že se jich nedotazoval na okolnosti doměření daně ani na důvod jejího neuhrazení.

[72] Uvedené samozřejmě neznamená, že by obstarání dalších důkazů obecně nemohlo správci daně přinést takový dostatek informací, jež by „zhojil“ jejich nedostatek jako důsledek samotné (předchozí) nekontaktnosti dodavatelů, resp. by snížil či vyloučil význam nekontaktnosti jako nestandardní okolnosti. To však v nyní projednávané věci nenastalo, neboť daňovými orgány zjištěný skutkový stav věci je dostatečný pro učinění závěru o existenci daňového podvodu. Stěžovatelka sice tvrdí opak, avšak nikterak neuvedla, které okolnosti vylučují závěr o daňovém podvodu ani neoznačila důkazy k prokázání těchto okolností. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že pokud správní orgány zjišťovaly všechny okolnosti pro náležité posouzení případu, přičemž účastníku byla dána možnost uvést veškeré skutečnosti, které považuje za důležité, není správní orgán povinen domýšlet, zda hypoteticky neexistují ještě jiné okolnosti, které by mohly být ve prospěch účastníka řízení, aniž je účastník jakkoliv označil (usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 5 As 126/2011-68, body 21 a 23, či rozsudek NSS z 18. 5. 2017, čj. 9 Azs 32/2017-23, bod 25, jehož závěry se sice týkají přestupkového řízení, tím spíše však podle Nejvyššího správního soudu dopadají i na řízení daňové).

[73] Z uvedeného plyne, že důkazní břemeno daňových orgánů pro účely prokázání daňového podvodu spočívá v prokázání nekontaktnosti dodavatelů jako jedné z nestandardních okolností, nikoli v prokázání rozhodných skutkových okolností týkajících se daňové povinnosti nekontaktního dodavatele, jak mylně tvrdí stěžovatelka. Samotnou nekontaktnost svých dodavatelů však stěžovatelka nezpochybňuje, pouze nabízí její racionální vysvětlení. Podle Nejvyššího správního soudu však důvod nekontaktnosti není a nemůže být podstatný. Ostatně, ani z dosavadní judikatury k této otázce neplyne, že by za nestandardní okolnost nasvědčující daňovému podvodu mohla být pokládána pouze jakási „podvodná“ nekontaktnost, jež nemá rozumné a objektivní vysvětlení. Opačný přístup by totiž ve své podstatě „diskvalifikoval“ užití nekontaktnosti jako jedné z nestandardních okolností, jelikož nekontaktnost lze téměř vždy objektivně vysvětlit. Jak plyne z výše uvedeného shrnutí obecných východisek, reagujících na často důmyslnou praxi daňových podvodů, prokázání daňového podvodu bývá dosti obtížné. Není proto na místě klást

nepriměřené a neracionální podmínky na nekontaktnost jako jednu z typických nestandardních okolností.

[74] Podle Nejvyššího správního soudu stěžovatelce nebylo k tíži to, že tehdejší předseda představenstva společnosti TONDINO Ing. Petr Ptašek, který byl předvolaný ke svědecké výpovědi i v rámci nyní projednávaného daňového řízení stěžovatelky, vypovídat odmítl. Ostatně, stěžovatelka ani nekonkretizovala, jakým způsobem, v čem, jí tato okolnost byla kladena k tíži. Předně je třeba upřesnit, že dle bodu 154 rozhodnutí žalovaného Ing. Ptašek neodmítl zcela vypovídat. V rámci své svědecké výpovědi učinil své prohlášení, ale odmítl odpovídat na otázky správce daně z důvodu podle § 96 odst. 2 daňového řádu, tj. že by tím sobě způsobil nebezpečí trestního stíhání. Žalovaný tuto okolnost nehodnotil jako nekontaktnost společnosti TONDINO, natož jako okolnost stěžovatelce přítěžující. V bodu 154 rozhodnutí pouze uvedl, že sama stěžovatelka v daňovém řízení předložila protokol Policie České republiky z 3. 2. 2017 o výsledku obviněného Ing. Petra Ptaška, a proto jeho využití v daňovém řízení nemůže zkrátit práva stěžovatelky.

[75] Kasační námitky týkající se nekontaktnosti dodavatelů stěžovatelky nejsou důvodné.

V.E Souvislost (spojitost) chybějící daně s podvodným jednáním v řetězci

[76] Z judikatury plyne, že za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoli doměření daně, resp. jakékoli její neuhrazení. Nejvyšší správní soud považuje za rozhodující, aby byl důvod doměření daně dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Chybějící daň (daňový únik) musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost, aby se vůbec mohlo hovořit o cíleném získání neoprávněné výhody a o oprávnění správce daně následně odmítnout odpočet i takovému subjektu v řetězci, který o takovém jednání věděl či mohl vědět (rozsudek NSS čj. 9 Afs 160/2020-49, body 37 a 38).

[77] Důvodná proto není námitka stěžovatelky, že za daňový podvod by měli být postiženi především její dodavatelé, u nichž byl podvod identifikován v souvislosti s nesplněním jejich daňových povinností. Respektive, stěžovatelka má pravdu potud, že by za daňový podvod měli být postihováni především ty subjekty, u nichž byl daňový podvod identifikován, tj. jeho organizátoři a/či beneficianti. To však neznamená, že při splnění výše uvedené podmínky souvislosti (spojitosti), jakož i dalších podmínek (bod [66] výše), stěžovatelce nemohl být odepřen nárok na odpočet DPH, ačkoli nevystupovala jako organizátor a/či beneficiant daňového podvodu.

[78] Dále stěžovatelka namítla, že společnosti PAMBROKE byl za zdaňovací období červenec až listopad 2013 odepřen nárok v souvislosti s deklarovaným plněním od jiných společností, které v řetězci se stěžovatelkou vůbec nefigurovaly, přičemž faktické přijetí plnění od SK Sigma Olomouc a Golf Aréna Ostrava zpochybněno nebylo. V identifikovaných obchodních řetězcích (Golf Aréna Ostrava → PRESSTEX → žalobkyně, a SK Sigma Olomouc → PAMBROKE → žalobkyně) tak nedošlo k porušení daňových povinností v souvislosti s dotčenými obchody. K tomu odkázala na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu z 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018-80, bod 30.

pokračování

[79] V posledně uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil obecné východisko (stejně jako ve výše uvedeném rozsudku čj. 9 Afs 160/2020-49, body 37 a 38), že správce daně musí prokázat přinejmenším existenci obchodního řetězce a existenci souvislosti mezi nárokovaným odpočtem a neodvedením daně.

[80] Existenci daňovými orgány identifikovaných obchodních řetězců stěžovatelka v nyní projednávané věci nezpochybňuje. Tedy nesporné, že reklamní plnění pořídila od společnosti PAMBROKE, která jej nakoupila přímo od společnosti Golf Aréna Ostrava a SK Sigma Olomouc (shodně bod 41 napadeného rozsudku). Zpochybňuje však existenci spojitosti, souvislosti, mezi stěžovatelkou nárokovaným odpočtem DPH a daní neuhrazenou společností PAMBROKE. Neuhrazená daň totiž byla společností PAMBROKE vyměřena z důvodu neoprávněně uplatněného nároku na odpočet DPH v důsledku neprokázání přijetí deklarovaného plnění od jiných společností (mimo nyní identifikované obchodní řetězce).

[81] Nejvyšší správní soud k tomu předně uvádí, že ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je ohledně chybějící daně, nezjištění její příčinné souvislosti s nestandardními skutečnostmi, které podle žalovaného svědčí o podvodu, a popisu podvodu přezkoumatelné (body 53 a 54 zrušujícího rozsudku NSS). Konkrétně pak v bodech 43 a 46 zrušujícího rozsudku popsal úvahy a závěry žalovaného o tom, že dodavatele PRESSTEX a PAMBROKE v bodech 197 a 198 napadeného rozhodnutí identifikoval jako společnosti typu *missing trader*, a že správce daně ve zprávách o daňové kontrole čj. 29198/19/3208-62563-800237 (leden až prosinec 2013) a čj. 29211/19/3208-62563-800237 (leden až červen 2014) k řetězcům zahrnujícím dodavatele PRESSTEX a PAMBROKE uvedl zjištění o vytvoření řetězce subjektů, v rámci kterého došlo k přeprodeji reklamy a propagace, kdy konečnému článku (tj. žalobkyni) bylo ze strany dodavatelů PRESSTEX a PAMBROKE fakturováno za poskytnuté služby za mnohonásobně zvýšenou cenu, aniž by byla odvedena daň na výstupu za poskytnutá zdanitelná plnění. Těmito svými závěry a úvahami o přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného je Nejvyšší správní soud nyní vázán (usnesení rozšířeného senátu NSS z 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, a na něj navazující usnesení rozšířeného senátu NSS z 22. 10. 2019, čj. 4 As 3/2018-50, č. 4015/2020 Sb. NSS, body 38 až 40).

[82] Krajský soud se otázkou souvislosti zabýval v bodech 32 až 43 napadeného rozsudku, přičemž se ztotožnil se závěry daňových orgánů o existenci souvislosti mezi daní neuhrazenou stěžovatelčinými dodavateli a daňovým podvodem, resp. stěžovatelkou nárokovaným odpočtem DPH ze zdanitelného plnění pořízeného od těchto dodavatelů.

[83] Stěžovatelka touto kasační námitkou nikterak nezpochybnila stěžejní okolnost – identifikaci (i) společnosti PAMBROKE jako společnost typu *missing trader*, na níž podle zrušujícího rozsudku NSS žalovaný přezkoumatelně vystavěl uvedenou souvislost. Nebrojí ani proti zjištění daňových orgánů, že společnost PAMBROKE neodvedla daň na výstupu za zdanitelná plnění poskytnutá stěžovatelce, z nichž si stěžovatelka nárokovala daňový odpočet. Stěžovatelka tedy kasační stížností nenapadla závěr daňových orgánů potvrzený krajským soudem, že v identifikovaném obchodním řetězci došlo k porušení daňových povinností v souvislosti s nyní řešenými obchody, tj. závěr o zřejmé přímé souvislosti mezi neodvedením daně (chybějící daní) a nárokovaným odpočtem (rozsudek NSS čj. 6 Afs 82/2021-77, bod 45).

[84] Svoji námitkou se stěžovatelka zaměřila pouze na jinou neuhrazenou daň, a to daň která byla společnosti PAMBROKE vyměřena z důvodu neprokázání přijetí deklarovaných plnění od jiných společností. Toto vyměření však bylo předurčeno tím, co tato společnost uvedla ve svých daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období. Za zdaňovací období červenec až říjen 2013 a listopad 2013 uvedla pouze přijetí plnění od jiných společností, a proto předmětem daňové kontroly bylo primárně to, zda PAMBROKE tato deklarovaná plnění skutečně přijala. Jelikož to neprokázala, nebyl jí z těchto plnění přiznán nárok na odpočet a byla jí vyměřena daň, již neuhradila. Společnost zároveň se správcem daně přestala v průběhu daňového řízení ve věci DPH za zdaňovací období červenec až listopad 2013 spolupracovat (bod 69 rozhodnutí žalovaného), čímž správci daně fakticky znemožnila zjistit, že v těchto zdaňovacích obdobích prodala reklamní plnění stěžovatelce a zda z toho odvedla DPH (rozsudek NSS čj. 6 Afs 82/2021-77, bod 29). Sama stěžovatelka zároveň opakovaně tvrdí, že k obchodním transakcím s jejími dodavateli skutečně došlo (bod 39 kasační stížnosti).

[85] Navíc, souvislost deklarovaných plnění, jejichž přijetí od jiných společností společnost PAMBROKE neprokázala, pročez jí byla vyměřena daň, s reklamními plněními, jež v rámci nyní řešených obchodních řetězců nakoupila stěžovatelka, jasně plyne ze zpráv o daňové kontrole společnosti PAMBROKE ze 13. 4. 2015, čj. 964291/15/3207-61562-807040, a čj. 964347/15/3207-61562-807040, jež jsou součástí daňového spisu v nyní projednávané věci (příloha č. 98 ve věci DPH 2013). Správce daně v rámci těchto daňových kontrol za zdaňovací období červenec až říjen 2013 a listopad 2013 prověřoval oprávněnost nároku společnosti PAMBROKE na odpočet DPH v souvislosti s deklarovaným plněním přijatým od jiných společností. Tato plnění však měla blízkou souvislost s plněními poskytnutými společností PAMBROKE stěžovatelce. Konkrétně mělo jít o dodávky reklamních panelů, zprostředkování reklamních ploch, správu a údržbu reklamních ploch a bannerů, zprostředkování nových klientů, dodávky prezentačních systémů, konstrukce pro reklamní zařízení, pronájem reklamních ploch a skladovacích prostor apod. Jelikož tyto činnosti měly v části souvislost s reklamními plochami na Andrově stadionu v Olomouci a v Golf Aréně Ostrava, které stěžovatelka pořídila od společnosti PAMBROKE, správce daně prověřoval i obchodní spolupráci mezi touto společností a společnostmi SK Sigma Olomouc a Golf Aréna Ostrava, a to včetně okolností týkajících se reklamy stěžovatelky.

[86] Z uvedeného je podle Nejvyššího správního soudu evidentní, že existovala, slovy rozsudku čj. 9 Afs 160/2020-49, bodu 38, „nějaká souvislost“ i mezi nehrazenou (chybějící) daní, jež byla společnosti PAMBROKE vyměřena za rozhodná zdaňovací období, a podvodným jednáním v identifikovaných řetězcích. Takovou souvislost je třeba v kontextu judikatury považovat za dostatečnou (bod [68] výše).

[87] Současně podle ustálené judikatury není podstatné, že dodavatelům stěžovatelky byla vyměřena či doměřena DPH, již neuhradili, v důsledku nesplnění podmínek nároku na odpočet (neunesení důkazního břemene o přijetí deklarovaného plnění daňovým subjektem), nikoli z důvodu zjištění daňového podvodu (rozsudky NSS z 15. 10. 2021, čj. 3 Afs 328/2019-70, bod 37, z 19. 11. 2021, čj. 5 Afs 239/2020-46, bod 36, z 28. 2. 2022, čj. 3 Afs 119/2020-38, bod 47, z 11. 11. 2022, čj. 3 Afs 118/2020-44, body 65 a 66, či z 10. 1. 2024, čj. 10 Afs 503/2021-44, bod 40). Stěžejní je totiž výše popsaná souvislost.

pokračování

V.F Nestandardní okolnosti svědčící o daňovém podvodu

[88] Stěžovatelka namítla, že každou jednotlivou nestandardní okolnost ozřejmila a není tak pravda, že je pouze negovala.

[89] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že správce daně ve zprávách o daňové kontrole identifikoval řadu nestandardních okolností, resp. překrývajících se objektivních okolností (rozsudek NSS z 10. 9. 2020, čj. 8 Afs 303/2018-52, bod 23). Žalovaný je uvedl především v bodech 73, 76, 197, 198 a 294 svého rozhodnutí a krajský soud v bodech 41 a 65 napadeného rozsudku. Konkrétně šlo například o tyto skutečnosti:

- mnohonásobné zvýšení ceny reklamy v řetězci,
- neuhrazení daně stěžovatelčinými dodavateli,
- nekontaktnost dodavatelů pro správce daně,
- identifikace dodavatelů PRESSTEX a PAMBROKE jako společností typu *missing trader*
- platby v hotovosti ve vysoké výši,
- nedodržení smluvních a platebních podmínek,
- nedostatečná smluvní identifikace reklamního plnění,
- personální propojenost společností PRESSTEX, PAMBROKE, TONDINO, EDECO, s. r. o. (dále „EDECO“) a EDEMOST, s. r. o. (dále „EDEMOST“),
- časté změny dodavatelů reklamního plnění pro stěžovatelku,
- nedůvodné obchodování společnosti TONDINO přes mezičlánky namísto přímého obchodování s 1. FC SLOVÁCKO,
- zdravotní nezpůsobilost Jana Tesaříka, tehdejšího člena představenstva společnosti PRESSTEX,
- neexistence písemných smluv mezi společnostmi TONDINO a EDECO a EDEMOST a související nezájem Ing. Petra Staška o to, zda tyto společnosti mají smluvní vztah s 1. FC SLOVÁCKO, na jehož stadionu byla reklama realizována,
- virtuální sídlo společnosti PRESSTEX,
- nezveřejňování účetních závěrek společnostmi PRESSTEX a PAMBROKE,
- charakter *ready made* společností PRESSTEX a PAMBROKE, a
- krátká obchodní historie společností PRESSTEX, PAMBROKE a TONDINO.

[90] Popsané skutkové okolnosti svědčí o jednom z typických modelových případů podvodu na DPH (rozsudek ve věci *ACTRAD*, body 18 až 20, či rozsudek NSS ze 7. 6. 2022, čj. 1 Afs 346/2021-44, bod 26). V druhém uvedeném rozsudku navíc Nejvyšší správní soud poukázal i na tehdejší zjištění správce daně, že v rozhodných zdaňovacích obdobích (leden, březen, červen, září, prosinec 2013 a březen 2014) docházelo z účtu společností PRESSTEX a PAMBROKE k hotovostním výběrům mnohamilionových částek. Vzhledem k tomu, že tyto společnosti v uvedených zdaňovacích obdobích dodávaly reklamní plnění i nynější stěžovateli, jsou závěry uvedeného rozsudku o existenci podvodu pro nyní projednávanou věc více než příléhavé.

[91] Stěžovatelka v kasační stížnosti v podstatě zopakovala svoji rozsáhlou žalobní argumentaci (str. 17 až 41 žaloby), jíž vysvětlovala některé nestandardní okolnosti, resp. objektivní okolnosti, s tím, že pokud neobstojí jednotlivě, nemohou obstát ani ve svém souhrnu.

[92] Stěžovatelka však v kasační stížnosti popírala existenci v podstatě jen jediné okolnosti – mnohonásobné zvýšení ceny reklamy v řetězci. Ve zbytku se toliko snažila nestandardní okolnosti vysvětlit (platby v hotovosti, nedodržení smluvních a platebních podmínek, časté změny dodavatelů reklamního plnění pro stěžovatelku), resp. je popisovala jako běžnou obchodní praxi (nedostatečná smluvní identifikace reklamního plnění), či uvedla, že o nich nevěděla, ani vědět nemohla (personální propojenost, zdravotní nezpůsobilost Jana Tesaříka). K části se v tomto ohledu vůbec nevyjádřila (nekontaktnost dodavatelů pro správce daně, identifikace dodavatelů jako společností typu *missing trader*, nedůvodné obchodování společnosti TONDINO přes mezičlánky namísto přímého obchodování s 1. FC SLOVÁCKO, neexistence písemných smluv mezi společnostmi TONDINO a EDECO a EDEMOST a související nezájem Ing. Petra Staška, zda tyto společnosti mají smluvní vztah s 1. FC SLOVÁCKO, na jehož stadionu byla reklama realizována, virtuální sídlo společnosti PRESSTEX, nezveřejňování účetních závěrek společnostmi PRESSTEX a PAMBROKE a jejich charakter *ready made* společností).

[93] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal nesprávným závěr daňových orgánů a krajského soudu o mnohonásobném zvýšení cen (k tomu dále) a že stěžovatelka v rozhodné části nepopřela existenci stěžejních nestandardních okolností, ztotožnil se se závěrem krajského soudu v bodech 42 a 43 napadeného rozsudku, že stěžovatelka nepodala žádné myslitelné, jasné vysvětlení všech identifikovaných nestandardních okolností, neboť k jejich souhrnu neposkytla žádné jiné vysvětlení, než ke kterému dospěly daňové orgány. Stěžovatelka naopak v kasační stížnosti každou jednotlivou nestandardní, resp. objektivní okolnost vytrhává z kontextu a tuto posuzuje izolovaně, a nikoli v jejich souhrnu a podává k ní vlastní výklad (rozsudek NSS z 19. 3. 2024, čj. 4 Afs 125/2023-57, bod 42). Nejvyšší správní soud připomíná, že pro závěr o (samotné) existenci podvodu na DPH svědčí obvykle řetězec na sebe navazujících nepřímých důkazů. Ačkoliv se jednotlivé okolnosti či skutečnosti nemusejí samy o sobě (při jejich izolovaném hodnocení) jevit jako nezákonné a svědčit o existenci zneužívajícího jednání, je to právě jejich souhrn, jenž tvoří soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které svědčí o existenci daňového podvodu. Síla nestandardních okolností tkví právě v jejich komplexnosti či synergickém efektu, a proto není vždy nutné věnovat se výslovně námitkám ohledně standardnosti každé jednotlivé okolnosti (rozsudek NSS z 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47, bod 18).

[94] Lze poukázat i na to, že působení všech tří dodavatelů stěžovatelky v nyní projednávané věci má stejný či podobný *modus operandi* v podobě účasti na daňovém podvodu jako v rámci jiných obdobných obchodních řetězců řešených dříve Nejvyšším správním soudem, a to dokonce i ve stejných zdaňovacích obdobích (např. rozsudky NSS čj. 1 Afs 346/2021-44, z 15. 12. 2022, čj. 2 Afs 126/2021-55, či z 18. 4. 2024, čj. 3 Afs 22/2022-54).

V.G Zvýšení ceny reklamního plnění v obchodních řetězcích

[95] Podstatou okruhu kasačních námitek, jimiž stěžovatelka brojí proti závěru o mnohonásobném zvýšení ceny reklamního plnění v obchodních řetězcích, je její nesouhlas se zjištěním, že mohla uzavřít smlouvu na reklamní plnění přímo se sportovním klubem, a s tím spojená výtky vůči poměřování stěžovatelkou sjednaných cen s cenami, za něž reklamní služby prodávaly samy sportovní kluby. Od toho se pak odvíjí její další, související

pokračování

námítky, že závěr o vysoké ceně reklamního plnění (mnohonásobném předražení) je skutkově nepodložený a v rozporu s ekonomickou logikou, že stěžovatelka vstupní ceny neznala a u nákupů ve větším objemu jsou ceny mnohem nižší než u nákupů jednorázových, či že obvyklá (tržní) cena byla jen o málo nižší než stěžovatelkou sjednané ceny.

[96] Nejvyšší správní soud již ve zrušujícím rozsudku dospěl k jednoznačnému závěru, že stěžovatelka měla možnost uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo se sportovním klubem SK Sigma Olomouc, a pro další řízení zavázal krajský soud, aby z této skutečnosti vycházel při řešení otázek týkajících se zvýšení ceny plnění v řetězci (body 62, 64 a 65). Těmito svými závěry je nyní vázán i sám Nejvyšší správní soud a nemá možnost se od nich jakkoli odchýlit (usnesení rozšířeného senátu NSS čj. 9 Afs 59/2007-56 a čj. 4 As 3/2018-50, body 38 až 40).

[97] Z uvedeného plyne, že kasační námítky založené na zpochybňování možnosti uzavření smlouvy o poskytování reklamních služeb přímo s klubem SK Sigma Olomouc, jakož i námítky z nich argumentačně vycházející, jsou pouhou polemikou stěžovatelky s tím, co Nejvyšší správní soud řekl již ve zrušujícím rozsudku, tj. že taková možnost existovala. Respektive polemikou se závěry, jež jsou důsledkem uvedené možnosti, tedy že měla-li stěžovatelka možnost uzavřít smlouvu na reklamní služby přímo s uvedeným klubem, je zjišťování a porovnávání obvyklých cen reklamních agentur pro identifikaci zvýšené ceny jako nestandardní okolnosti bezpředmětné, a že v takovém případě lze vycházet přímo z tzv. „klubových cen“ a vzhledem k jejich enormnímu zvýšení v řetězci není třeba konkrétně propočítávat skutečnou přidanou hodnotu. Stěžovatelka zároveň nenamítla, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Jsou proto nepřijatelné ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. (rozsudek NSS z 18. 2. 2016, čj. 10 Afs 223/2015-43, bod 13).

[98] Možností uzavření smlouvy o poskytování reklamních služeb přímo s Golf Aréna Ostrava a 1. FC SLOVÁCKO se Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku nezabýval, neboť se k této otázce předtím nevyjádřil ani krajský soud ve svém původním rozsudku. V tomto ohledu je nesprávný závěr krajského soudu v bodu 74 napadeného rozsudku, že otázku možnosti uzavřít smlouvu o reklamu přímo s klubem 1. FC SLOVÁCKO zodpověděl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, učiněný při vypořádání žalobní námítky stran nepoužitelnosti protokolu o místním šetření ze 17. 1. 2018 (k tomu dále).

[99] Krajský soud však neodůvodnil své závěry o správném postupu daňových orgánů, při zjištění mnohonásobného zvýšení cen reklamního plnění na základě porovnávání ceny placené koncovým odběratelem s cenami podle smluv sjednaných přímo s fotbalovými kluby (nikoli prostřednictvím reklamních agentur), jen skutkovým zjištěním o možnosti uzavřít smlouvu přímo se sportovním klubem. Svůj závěr, že v nyní projednávané věci nebylo nutné (pro zjištění ceny běžné jako základu pro závěr o odlišnosti stěžovatelkou sjednaných cen, od cen, za kterou by nakoupit mohla, pokud by transakce nebyly zasaženy podvodem) zjišťovat cenu od reklamních agentur, krajský soud postavil i na názoru, vyjádřeném již v bodu 64 zrušujícího rozsudku NSS. Tedy, že z rozsudku *ACTRAD* nevyplývá, že by se jeho závěry daly použít jen v případě, kdy měl konkrétní daňový subjekt možnost uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo se sportovním klubem (body 21 a 45 napadeného rozsudku). Krajský soud totiž dospěl k tomu, že nyní jde o situaci

obdobnou jako ve věci *ACTRAD*, a proto jsou závěry rozsudku *ACTRAD* plně použitelné i na nyní projednávanou věc (body 47 až 54 napadeného rozsudku).

[100] Nejvyšší správní soud je nyní vázán svým právním názorem o použitelnosti závěrů rozsudku *ACTRAD* i v případě, že konkrétní daňový subjekt neměl možnost uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo se sportovním klubem, resp. taková možnost nebyla v daňovém řízení prokázána. Závěry uvedeného rozsudku Nejvyšší správní soud stručně shrnul v bodu 30 zrušujícího rozsudku tak, že správní soudy v tehdy projednávané věci potvrdily jako správný postup správce daně, který porovnával ceny placené koncovým odběratelem s cenami podle smluv sjednaných přímo s fotbalovými kluby, nikoli prostřednictvím reklamních agentur, jelikož cenový rozdíl byl natolik výrazný (229násobné a 89násobné zvýšení v řetězci), že i s přihlédnutím k případné marži zprostředkovatelské reklamní agentury by k výraznému přiblížení k cenám sjednaným mezi dodavatelem (tehdy rovněž PRESSTEX) a daňovým subjektem nedošlo.

[101] Ve zrušujícím rozsudku se však Nejvyšší správní soud (závazně) nezabýval otázkou, zda uvedené závěry ve věci *ACTRAD* jsou použitelné i na nyní projednávanou věc.

[102] Jak uvedeno výše, krajský soud dospěl k závěru o jejich použitelnosti v nyní projednávané věci, který odůvodnil následovně. V bodu 49 napadeného rozsudku ke srovnatelnosti tehdy a nyní projednávané věci konkrétně uvedl, že v obou případech bylo předmětem reklamní plnění, které bylo postupně přeprodáváno bez významné přidané hodnoty mezi několika společnostmi až ke stěžovateli; při přeprodeji došlo k enormnímu zvýšení ceny, pro které nebylo zjištěno a ani tvrzeno žádné rozumné vysvětlení; cena, kterou stěžovatelka v obou případech zaplatila, byla výrazně vyšší, než zaplatily jiné subjekty za podobné reklamní plnění; v obou případech byly uvažovány pouze ceny, které nabízely sportovní kluby, a nikoliv reklamní agentury, přesto Nejvyšší správní soud ve věci *ACTRAD* považoval za správnou úvahu, že zvýšení ceny je takového rozsahu, že ani případná marže reklamní agentury jej nemůže vysvětlit.

[103] S uvedenými důvody krajského soudu však stěžovatelka v kasační stížnosti nepolemizuje. Svoji námitku o nepoužitelnosti závěrů ve věci *ACTRAD* na nyní projednávanou věc totiž vystavěla na argumentaci, že v řízení prokázala racionální vysvětlení reklamy i doložila ve vztahu k otázce ceny srovnatelný vzorek obdobných reklam, což podle ní vylučuje tezi o předražené reklamě; že prokázala ekonomickou a marketingovou efektivitu pořízené reklamy, i to, že s poptávkou reklamy a propagace neúspěšně oslovila přímo fotbalový klub SK Sigma Olomouc, avšak byla odkázána na reklamní agenturu. Neměla proto racionální důvod zjišťovat ceny jiných dodavatelů, přesto se o to marně pokusila.

[104] Tato stěžovatelčina argumentace však směřuje do jiné části napadeného rozsudku (body 53 a 54), kde krajský soud již neřeší samotnou aplikovatelnost rozsudku *ACTRAD* na nyní projednávanou věc, nýbrž na základě předtím učiněného výchozího závěru o aplikovatelnosti dospěl k tomu, že i v nyní projednávané věci lze hodnotit chování stěžovatelky při obchodování s jejími dodavateli jako neobežetné.

pokračování

[105] Kasační argumentace, již stěžovatelka sporuje použitelnost závěrů ve věci *ACTRAD*, se z uvedených důvodů mívá s důvody, o něž krajský soud opřel svůj závěr o jejich použitelnosti. Je proto nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[106] Dále tedy Nejvyšší správní soud vyšel z kasační stížnosti nezpochybněného závěru o použitelnosti závěrů ve věci *ACTRAD* i na nyní projednávanou věc. To znamená jednak závěru o možnosti porovnávat ceny placené koncovým odběratelem s cenami podle smluv sjednaných přímo s fotbalovými kluby, nikoli prostřednictvím reklamních agentur, a to bez ohledu na skutečnost, zda koncový odběratel měl reálnou možnost uzavřít smlouvu o poskytnutí reklamního plnění přímo se sportovním klubem. A jednak závěru, že enormní cenový nárůst (rozdíl) nemůže být vysvětlen případnou marží, neboť ani s přihlédnutím k obvyklé marži zprostředkovatelské reklamní agentury by k výraznému cenovému přiblížení k cenám sjednaným mezi dodavatelem a koncovým odběratelem nedošlo (shodně též rozsudky NSS z 5. 11. 2020, čj. 7 Afs 102/2019-25, bod 22, a čj. 2 Afs 126/2021-55, bod 35).

[107] Krajský soud tedy v nyní projednávané věci posoudil s ohledem na závěry rozsudku *ACTRAD* jako správný, resp. zákonný postup daňových orgánů. Ten spočíval právě ve zjišťování zvýšení ceny reklamního plnění v dotčených obchodních řetězcích jen na základě porovnání ceny placené koncovým odběratelem s cenami podle smluv sjednaných přímo s fotbalovými kluby, a zjištění o 109násobném (PRESSTEX), 105násobném (PAMBROKE) a 81násobném (TONDINO) zvýšení cen.

[108] Stěžovatelka však závěr daňových orgánů o mnohonásobném zvýšení cen (oproti tzv. „klubovým cenám“) napadá výhradně poukazem na obvyklé (tržní) ceny zprostředkovatelských reklamních agentur, z nichž má plynout, že nešlo o zvýšení, resp. zvýšení mnohonásobné. Takto postavenou kasační argumentací se tedy stěžovatelka mívá s rozhodovacími důvody daňových orgánů, a především krajského soudu, jelikož ignoruje to, že v nyní projednávaném případě nebylo nutné brát ceny reklamních agentur v úvahu. Kasační námitky jsou proto nepřijatelné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (rozsudek NSS z 26. 2. 2024, čj. 8 As 277/2021-66, č. 4587/2024 Sb. NSS, bod 46).

V.H Objektivní okolnosti svědčící o povědomí stěžovatelky o daňovém podvodu a přijetí nezbytných opatření

[109] V bodu 52 napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že minimálně zvýšená cena byla způsobilá vyvolat pochybnosti a přimět rozumného obchodníka, aby zjistil, zda jde opravdu o cenu úměrnou. Dále uvedl, že podle zjištění daňových orgánů si stěžovatelka výši ceny neověřovala, nedělala si v tomto směru průzkum trhu a své dodavatele neprověřovala nad rámec nahlédnutí do veřejného rejstříku. Na základě identifikovaných objektivních okolností (překrývajících se s nestandardními okolnostmi) pak krajský soud dospěl k závěru o neobežretném chování stěžovatelky, jež svědčí o tom, že o daňovém podvodu mohla a měla vědět.

[110] Stěžovatelka proti závěru krajského soudu o jejím neobežretném chování namítla, že v řízení prokázala racionální vysvětlení reklamy i doložila ve vztahu k otázce ceny srovnatelný vzorek obdobných reklam, což podle ní vylučuje tezi o předražené reklamě, a že prokázala ekonomickou a marketingovou efektivitu pořízené reklamy, i to, že s

poptávkou reklamy a propagace neúspěšně oslovila přímo fotbalový klub SK Sigma Olomouc, avšak byla odkázána na reklamní agenturu. Neměla proto racionální důvod zjišťovat ceny jiných dodavatelů, přesto se o to marně pokusila.

[111] Jde-li o argumentaci, že stěžovatelka ve vztahu k otázce ceny doložila srovnatelný vzorek obdobných reklam, což podle ní vylučuje tezi o předražené reklamě, Nejvyšší správní soud předně odkazuje na předchozí kapitolu. Krom toho sama stěžovatelka jak v žalobě (bod 255), tak i kasační stížnosti (bod 55) k přehledu smluv uvedla, že jde o nově zjištěné smlouvy o reklamě mezi fotbalovými kluby a koncovými odběrateli, které dříve nemohla použít. Pokud tedy uvedené smlouvy nemohla použít dříve, zřejmě myšleno v průběhu daňového řízení, jelikož je neměla k dispozici, stěží jimi nyní může dokládat skutečnost o ověřování obvyklých cen srovnatelného reklamního plnění před uzavřením smluv s jejími dodavateli. Nadto, i kdyby šlo o podklady, jež by stěžovatelka mohla jako nově získané poprvé předložit (až) v daňovém řízení, tedy z podstaty věci až po uzavření smluv s dodavateli, je zřejmé, že tak neučinila, neboť je prvně jako nově získané předložila v rámci žaloby, jak sama potvrdila. Podle ustálené judikatury však nelze nedostatečnou aktivitu daňového subjektu v daňovém řízení „dohánět“ v řízení před soudem (rozsudky NSS z 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, z 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, bod 44, či z 26. 11. 2024, čj. 8 Afs 132/2023-74, bod 63).

[112] Zbylá argumentace je podle Nejvyššího správního soudu značně obecná, neboť stěžovatelka neuvedla nic bližšího k tomu, o jaké racionální vysvětlení má jít, ani kdy a kterými podklady měla prokázat ekonomickou a marketingovou efektivitu reklamy. Pokud krajský soud potvrdil závěry daňových orgánů, že stěžovatelka výši ceny neověřovala, ani si nedělala v tomto směru průzkum trhu, pak pouhé tvrzení stěžovatelky, že tak činila, zůstalo toliko v rovině prostého nesouhlasu. Tato část námitky proto není způsobilá, natož kvalifikovaně, zpochybnit důvody krajského soudu. Námitka je proto nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (rozsudek NSS z 20. 7. 2023, čj. 8 As 368/2021-51, bod 26). Část námitky, že stěžovatelka neúspěšně oslovila klub SK Sigma Olomouc, je nepřijatelná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Je tomu tak proto, že jde opět jen o polemiku se závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku NSS, že stěžovatelka přímo s klubem smlouvu uzavřít mohla (bod [97] výše).

[113] Nemožnost uzavřít smlouvu přímo s Golf Arénou Ostrava, resp. 1. FC SLOVÁCKO pak stěžovatelka v tomto ohledu nezmínila.

[114] Stěžovatelka dále namítla, že za objektivní okolnost svědčící o jejím povědomí o daňovém podvodu, nelze považovat mylný závěr žalovaného o toliko formálním působení Stanislava Bedřicha jakožto jediného jednatele a společníka společnosti PAMBROKE. Stejně tak stěžovatelce nelze klást k tíži, v podobě objektivní okolnosti, ani daňovými orgány tvrzenou zdravotní nezpůsobilost Jana Tesaříka, statutárního orgánu společnosti PRESSTEX, neboť i kdyby tomu tak skutečně bylo, stěžovatelka o tom nevěděla.

[115] Nejvyšší správní soud se uvedenými námitkami blíže nezabýval, neboť nejde o stěžejní objektivní okolnosti, na nichž daňové orgány postavily svůj závěr, potvrzený krajským soudem, že stěžovatelka o daňovém podvodu mohla a měla vědět. Podle Nejvyššího správního soudu totiž uvedený závěr o povědomí stěžovatelky o daňovém podvodu ob stojí i na základě dalších, významnějších (objektivních) okolností (přiměřeně

pokračování

rozsudky NSS z 9. 6. 2016, čj. 9 Azs 84/2016-22, body 11 až 13, a z 31. 1. 2024, čj. 8 As 132/2022-71, body 22 a 23).

[116] Stěžejními objektivními okolnostmi identifikovanými v nyní projednávané věci jsou:

- mnohonásobné zvýšení ceny reklamy v řetězci,
- platby v hotovosti ve vysoké výši,
- nedodržení smluvních a platebních podmínek,
- nedostatečná smluvní identifikace reklamního plnění,
- personální propojenost společností PRESSTEX, PAMBROKE, TONDINO, EDECO, s. r. o. (dále „EDECO“) a EDEMOST, s. r. o. (dále „EDEMOST“),
- časté změny dodavatelů reklamního plnění pro stěžovatelku,
- nedůvodné obchodování společnosti TONDINO přes mezičlánky namísto přímého obchodování s 1. FC SLOVÁCKO,
- virtuální sídlo společnosti PRESSTEX,
- charakter *ready made* společností PRESSTEX a PAMBROKE, a
- krátká obchodní historie společností PRESSTEX, PAMBROKE a TONDINO.

[117] K mnohým z uvedených okolností se opakovaně vyjadřovala judikatura Nejvyššího správního soudu, přičemž je považuje za objektivní okolnosti, indicie podezřelosti zvoleného obchodního partnera, jež ve svém souhrnu svědčí o neobežřetnosti daňového subjektu, a tedy o jeho zaviněné účasti na daňovém podvodu (např. rozsudky NSS čj. 6 Afs 82/2021-77, bod 57 a 62, z 12. 1. 2024, čj. 3 Afs 343/2021-43, body 21 a 22, z 19. 12. 2023, čj. 8 Afs 168/2022-48, bod 31, z 30. 9. 2015, čj. 1 Afs 25/2015-49, bod 17, čj. 1 Afs 346/2021-44, body 30 a 31, čj. 1 Afs 304/2019-33, bod 33, čj. 10 Afs 182/2018-42, bod 50, a mnohé další).

[118] O všech uvedených okolnostech stěžovatelka věděla, případně vědět mohla a měla buď přímo na základě obchodní spolupráce se svými dodavateli, nebo z veřejně dostupných zdrojů jako je obchodní rejstřík apod. Pro závěr o existenci podvodu na DPH svědčí obvykle řetězec na sebe navazujících nepřímých důkazů. Ačkoliv se jednotlivé objektivní skutečnosti nemusejí samy o sobě (při jejich izolovaném hodnocení) jevit jako nezákonné a svědčit o existenci zneužívajícího jednání, je to právě jejich souhrn, jenž tvoří soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že stěžovatel jako bezprostřední (nikoli vzdálený) článek minimálně vědět mohl a měl, že předmětná plnění jsou zasažena podvodem na DPH (rozsudek NSS čj. 1 Afs 346/2021-44, bod 33). I síla objektivních okolností tkví právě v jejich komplexnosti či synergickém efektu, a proto není vždy nutné věnovat se výslovně námitkám ohledně standardnosti každé jednotlivé okolnosti (bod [93] výše).

[119] Stěžovatelka dále nesouhlasila ani s tím, že nedostatečně prověřovala své dodavatele. Namítla, že již v žalobě uvedla, že dodavatele prověřovala lustrací veřejně dostupných údajů (obchodní rejstřík, sbírka listin, živnostenský rejstřík, insolvenční rejstřík a registr plátců DPH). Má tak za to, že své dodavatele prověřila dostatečně.

[120] Nejvyšší správní soud k tomu ve stručnosti odkazuje na judikaturu, která již opakovaně dospěla k závěru, že chtěla-li stěžovatelka minimalizovat svá rizika, rozhodně se nemohla spokojit s nahlédnutím do veřejně dostupných portálů (rozsudky NSS z 6. 2. 2019, čj. 5 Afs 320/2017-28, bod 23, z 11. 2. 2020, čj. 10 Afs 253/2018-39, bod 13, a čj. 2 Afs 126/2021-55, bod 44).

V.I Zbylé kasační námitky

[121] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že pochybení v podobě obejití úpravy svědecké výpovědi užitím protokolu o místní šetření ze 17. 1. 2018 nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Namítla, že uvedený protokol jako podklad rozhodnutí použit byl. Krajský soud tak zasáhl do stěžovatelčina práva na spravedlivý proces.

[122] Krajský soud v bodu 74 napadeného rozsudku přisvědčil stěžovatelčině žalobní námitce, že užití protokolu o místním šetření byla obejitá úprava svědecké výpovědi, a proto jej nelze jako podklad pro rozhodnutí žalovaného použít. Zároveň však krajský soud dodal, že vzhledem k tomu, že otázku možnosti uzavřít smlouvu o reklamě přímo s klubem zodpověděl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku, nemá toto pochybení vliv na zákonnost rozhodnutí.

[123] Pokud tedy stěžovatelka vůči uvedené úvaze krajského soudu namítla, že protokol jako podklad rozhodnutí žalovaného použit byl, její kasační argumentace se míjí s rozhodovacím důvodem krajského soudu. Ten totiž neřekl, že protokol jako podklad použit nebyl, nýbrž že jej nelze použít, resp. že správně neměl být použit. Námitka je proto nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Proti úvaze krajského soudu o tom, proč rozhodnutí žalovaného ani přes vadné užití protokolu jako podkladu není nezákonné, stěžovatelka v tomto ohledu ničeho nenamítla.

[124] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud uvádí, že v bodu [98] výše poukázal na nesprávnost závěru krajského soudu, že otázku možnosti uzavřít smlouvu o reklamu přímo s klubem 1. FC SLOVÁCKO zodpověděl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Nicméně, krajský soud svůj závěr o možnosti vycházet přímo z „klubových cen“ odůvodnil i na základě závěrů rozsudku *ACTRAD*, což stěžovatelka v kasační stížnosti relevantně nezpochybnila (bod [105] výše). Jinak řečeno, důvodem pro možnost užití „klubových cen“ nebyla skutečnost, že žalovaný prokázal možnost stěžovatelky uzavřít smlouvu o reklamě přímo s klubem 1. FC SLOVÁCKO, neboť použitelnost protokolu o místním šetření, jímž to žalovaný prokazoval, krajský soud odmítl. Nebyla jím ani skutečnost, že tuto možnost závazně konstatoval Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Důvodem bylo to, že takový postup podle krajského soudu umožňuje judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně závěry rozsudku *ACTRAD*. Tímto důvodem se však Nejvyšší správní soud nemohl pro nedostatek kasační námitky nyní zabývat. V tomto ohledu tak Nejvyšší správní soud nepodstatně korigoval dílčí úvahu krajského soudu v bodu 74 napadeného rozsudku. Uvedená nepřesnost však neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[125] Námitka, že byla porušena zásada legitimního očekávání, resp. právní jistoty je nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. v té části, v níž stěžovatelka jen polemizuje se závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku NSS, že stěžovatelka měla možnost uzavření smlouvy o poskytování reklamních služeb přímo s klubem SK Sigma Olomouc. Jde-li o zbylou část námitky, tedy tvrzení o prokázání nemožnosti uzavřít smlouvu přímo s Golf Arénou Ostrava a 1. FC SLOVÁCKO, Nejvyšší správní soud pouze ve stručnosti odkazuje na závěry učiněné výše v bodu [106].

pokračování

VI. Závěr a náklady řízení

[126] S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[127] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. ledna 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu